

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**În cauza C-108 din 2022 C. sp. z o.o., O simplă revânzare de servicii de cazare și aplicarea regimului special al TVA la marja de profit pentru serviciile turistice.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

29 iunie 2023

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Regimul special pentru agențiile de turism – Domeniu de aplicare – Agregator de servicii de cazare care cumpără asemenea servicii în numele său și le revinde altor profesioniști, fără prestații suplimentare”

În cauza C-108/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 26 august 2021, primită de Curte la 16 februarie 2022, în procedura

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

împotriva

**C. sp. z o.o.**, în lichidare,

CURTEA (Camera a opta)

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, și domnii N. Jääskinen și M. Gavalec (raportor), judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de Ł. Habiak și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

**Hotărâre**

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 306 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia) (denumit în continuare „autoritatea fiscală”), pe de o parte, și C. sp. z o.o., în lichidare, pe de altă parte, în legătură cu aplicarea regimului special al taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru agențiile de turism în cazul revânzării de către C., în nume propriu, a unor servicii de cazare altor persoane impozabile, fără prestații suplimentare.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Titlul XII al Directivei TVA, consacrat „Regimuri[lor] speciale”, conține un capitol 3, intitulat „Regimul special pentru agențiile de turism”, în care figurează articolul 306, care prevede:

„(1) Statele membre aplică un regim special de TVA, în conformitate cu prezentul capitol, operațiunilor efectuate de agențiile de turism care acționează față de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile.

Acest regim special nu se aplică agențiilor de turism care acționează exclusiv ca intermediari și cărora li se aplică articolul 79 primul paragraf litera (c) în scopul calculării sumei impozabile.

(2) În sensul prezentului capitol, tur-operatorii sunt considerați agenții de turism.”

4 Articolul 307 din această directivă prevede:

„Operațiunile efectuate, în condițiile prevăzute la articolul 306, de o agenție de turism pentru realizarea unei călătorii se consideră ca un serviciu unic prestat de o agenție de turism unui client.

Serviciul unic se impozitează în statul membru în care agenția de turism și-a stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care agenția de turism a efectuat prestarea de servicii.”

5 Potrivit articolului 308 din directiva menționată:

„Baza de impozitare și prețul fără TVA, în sensul articolului 226 punctul 8, pentru serviciul unic prestat de agenția de turism este marja agenției de turism, și anume, diferența dintre valoarea totală, fără TVA, ce este achitată de client și costul efectiv suportat de agenția de turism pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care respectivele operațiuni sunt direct în beneficiul clientului.”

6 Articolul 309 din aceeași directivă prevede:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„În cazul în care operațiunile pentru care agenția de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara Comunității [Europene], prestarea de servicii efectuată de agenția de turism se consideră ca activitate intermediară scutită în conformitate cu articolul 153.

În cazul în care operațiunile sunt realizate atât în Comunitate, cât și în afara acesteia, doar partea serviciilor agenției de turism aferente operațiunilor efectuate în afara Comunității poate fi scutită.”

7 Articolul 310 din Directiva TVA prevede:

„TVA percepută agenției de turism de alte persoane impozabile pentru operațiunile prevăzute la articolul 307 și care sunt direct în beneficiul clientului nu sunt deductibile sau rambursabile în niciun stat membru.”

### *Dreptul polonez*

8 Articolul 119 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„1. Baza de impozitare aplicabilă prestărilor de servicii de turism este constituită din valoarea marjei, diminuată cu valoarea taxei datorate, sub rezerva dispozițiilor alineatului 5.

2. «Marja», astfel cum este prevăzută la alineatul 1, înseamnă diferența dintre suma care trebuie achitată de beneficiarul serviciului și prețul de cumpărare suportat de persoana impozabilă pentru cumpărarea de bunuri sau servicii de la alte persoane impozabile în beneficiul direct al clientului; «servicii care sunt direct în beneficiul clientului» înseamnă servicii care constituie un element al prestației, și anume în special transportul, cazarea, masa și asigurarea.

3. Dispozițiile alineatului 1 se aplică indiferent de beneficiarul serviciilor de turism, atunci când persoana impozabilă:

- 1) (abrogat)
- 2) acționează în privința beneficiarului serviciilor în nume propriu și în contul său;
- 3) achiziționează de la alte persoane impozabile, în scopul efectuării prestației, bunuri și servicii în beneficiul direct al clientului;
- 4) (abrogat)

[...]”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

9 C., o societate de drept polonez supusă TVA-ului, desfășoară o activitate economică în calitate de „agregator de servicii hoteliere”. În cadrul acestei activități, C. oferă clienților săi, și anume entități care exercită o activitate comercială, posibilitatea rezervării de servicii de cazare în hoteluri și în alte unități care au o funcție similară, situate în Polonia și în străinătate.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

10 Dat fiind că C. nu dispune de propriile unități de cazare, cumpără în nume propriu și în contul său aceste servicii de cazare de la alte persoane supuse TVA-ului, pe care le revinde ulterior clienților săi.

11 În funcție de necesitățile și de așteptările acestor clienți, C. acordă de asemenea consiliere cu privire la alegerea cazării și asistență pentru organizarea operațiunii de turism. Cu toate acestea, instanța de trimitere arată că C. furnizează cel mai adesea doar un serviciu de cazare. Prețul la care C. revinde serviciul de cazare cuprinde costul de cumpărare a serviciului respectiv și marja acesteia sub forma unui preț de rezervare, destinat să acopere cheltuielile de tranzacționare.

12 Într-o soluție fiscală anticipată emisă la 27 aprilie 2017, autoritatea fiscală a considerat că revânzarea de servicii de cazare efectuată de C. nu se încadrează în sfera noțiunii de „serviciu turistic” vizat în esență la articolul 119 din Legea privind TVA-ul, contrar susținerilor acesteia din urmă. Astfel, autoritatea menționată a apreciat în esență că, pentru ca un serviciu să fie considerat serviciu turistic, acesta trebuie, în calitate de serviciu complex care cuprinde un ansamblu de servicii externe și interne, să fie compus din mai mult decât o prestație. Or, serviciile furnizate de C., care acoperă doar cazarea, nu pot constitui un serviciu turistic, întrucât nu este vorba despre un asemenea serviciu complex.

13 C. a contestat această decizie la Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław, Polonia) care, într-o hotărâre din 16 noiembrie 2017, a declarat acțiunea ca fiind fondată și a statuat că serviciile furnizate de C. trebuiau să fie impozitate ca „servicii turistice”, potrivit regimului special prevăzut la articolul 119 din Legea privind TVA-ul. Această instanță și-a întemeiat raționamentul pe o interpretare literală și contextuală a dispoziției menționate, precum și pe faptul că transpune articolul 306 din Directiva TVA și că, în consecință, este necesară aplicarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în această privință.

14 Autoritatea fiscală a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), care este instanța de trimitere. Această autoritate reproșează instanței de prim grad de jurisdicție că a încălcat articolul 119 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prin faptul că a considerat că serviciul în cauză nu trebuia să îndeplinească cerința de complexitate pentru a fi calificat drept „serviciu turistic”. Potrivit autorității fiscale, un serviciu de cazare propus singur nu constituie un serviciu turistic și, prin urmare, nu poate beneficia de regimul special pentru agențiile de turism, care prevede o aplicare a TVA-ului asupra marjei.

15 Sesizată cu acest recurs, instanța de trimitere consideră că, pentru a stabili dacă serviciul în discuție în litigiul principal se încadrează în regimul special prevăzut la articolul 119 din Legea privind TVA-ul, trebuie să examineze printre altele articolul 306 din Directiva TVA. În această privință, instanța de trimitere invocă jurisprudența Curții, din care ar reieși în esență că regimul special instituit la articolele 306-310 din Directiva TVA se aplică și serviciilor de cazare vândute fără prestații suplimentare. Instanța de trimitere consideră, așadar, că asemenea servicii se pot încadra în acest regim special, chiar dacă nu prezintă un caracter complex.

16 Instanța de trimitere precizează că această interpretare este compatibilă cu principiul neutralității prevăzut de Directiva TVA. Astfel, dacă revânzarea serviciilor de cazare furnizate fără servicii suplimentare ar fi, spre deosebire de revânzarea unor asemenea servicii însoțite de prestații adiționale, impozitată potrivit normelor generale, principiul neutralității ar fi încălcat.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

17 Cu toate acestea, instanța de trimitere apreciază că interpretarea de către Curte a dispoziției în cauză din Directiva TVA ar permite înlăturarea îndoielilor care subzistă în cauza cu care este sesizată.

18 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 306 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că este aplicabil unei persoane impozabile care, în calitate de [agregator] de servicii hoteliere, cumpără și revinde servicii de cazare altor operatori economici, atunci când aceste operațiuni nu sunt însoțite de nicio altă prestație suplimentară?”

### Cu privire la întrebarea preliminară

19 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 306 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prestația unei persoane impozabile, care constă în cumpărarea de servicii de cazare de la alte persoane impozabile și revânzarea acestora către alți operatori economici, se încadrează în regimul special de TVA aplicabil agențiilor de turism, chiar dacă aceste servicii nu sunt însoțite de servicii suplimentare.

20 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că regimul special de TVA aplicabil agențiilor de turism, instituit la articolele 306-310 din Directiva TVA, conține norme specifice activității acestor agenții, care derogă de la sistemul comun al TVA-ului. În acest context, Curtea a statuat deja că, întrucât este o excepție de la sistemul comun instituit de Directiva TVA, acest regim special trebuie aplicat numai în măsura necesară atingerii obiectivului său (Hotărârea din 19 decembrie 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, punctele 24 și 27, precum și jurisprudența citată).

21 În acest sens, obiectivul esențial al normelor aferente regimului special de TVA aplicabil operațiunilor agențiilor de turism este evitarea dificultăților care ar decurge pentru operatorii economici din principiile generale ale Directivei TVA privind operațiunile care implică prestarea de servicii achiziționate de la terți. Astfel, ca urmare a multitudinii și a localizării prestațiilor furnizate, aplicarea normelor de drept comun privind locul de impozitare, baza impozabilă și deducerea taxei plătite în amonte ar determina dificultăți practice pentru aceste întreprinderi, care ar fi de natură să creeze obstacole în calea exercitării activității lor (Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, punctul 14, și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 19).

22 Mai precis, potrivit articolului 306 din Directiva TVA, statele membre aplică regimul menționat operațiunilor efectuate de agențiile de turism care acționează față de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile.

23 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că C., în calitate de agregator de servicii hoteliere, cumpără servicii de cazare în nume propriu de la alte persoane impozabile pentru a le revinde ulterior clienților săi, entități care desfășoară o activitate comercială. Din această situație rezultă că o societate precum C. îndeplinește condițiile materiale prevăzute la articolul 306 din Directiva TVA pentru a putea beneficia, în principiu, de regimul de impozitare special prevăzut la acest articol.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

24 În plus, trebuie să se arate că, în cadrul activităților sale, C. efectuează operațiuni identice sau cel puțin comparabile cu cele ale unei agenții de turism sau ale unui tur-operator. Astfel, instanța de trimitere arată că, în funcție de necesitățile și de așteptările clienților săi, C. acordă în mod ocazional atât consiliere cu privire la alegerea cazării, cât și asistență pentru organizarea operațiunilor de turism.

25 Cu toate acestea, este necesar să se aprecieze dacă prestarea de servicii de cazare se încadrează în regimul special pentru agențiile de turism atunci când nu este însoțită de servicii suplimentare.

26 În legătură cu acest aspect, din jurisprudența Curții reiese că excluderea din domeniul de aplicare al articolului 306 din Directiva TVA a prestațiilor furnizate de o agenție de turism pentru singurul motiv că acestea ar cuprinde numai oferirea unui loc de cazare ar conduce la un regim fiscal complex, în care normele aplicabile în materie de TVA ar depinde de elementele constitutive ale prestațiilor oferite fiecărui client. Un asemenea regim fiscal ar încălca obiectivele acestei directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punctele 25-28 și jurisprudența citată).

27 Rezultă că furnizarea de către o agenție de turism a unei locuințe de vacanță se încadrează în regimul de impozitare special, chiar dacă această prestație cuprinde doar cazarea. În această privință, trebuie să se arate că, din moment ce simpla furnizare de locuințe de vacanță de către agenția de turism este suficientă pentru aplicarea regimului special prevăzut la articolele 306-310 din Directiva TVA, importanța altor livrări de bunuri sau de prestări de servicii, care însoțesc eventual această furnizare de locuințe, nu poate avea efect asupra calificării juridice a unei asemenea situații, și anume că aceasta se încadrează în regimul special pentru agențiile de turism (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punctele 29 și 33).

28 În consecință, Curtea a statuat că articolele 306-310 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că simpla punere la dispoziție de către o agenție de turism a unei reședințe de vacanță închiriate de la alte persoane impozabile sau o asemenea punere la dispoziție a unei reședințe de vacanță însoțită de prestații suplimentare, independent de importanța acestor prestații suplimentare, constituie fiecare un serviciu unic care se încadrează în regimul special pentru agențiile de turism (Hotărârea din 19 decembrie 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punctul 35).

29 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că C. vinde servicii de cazare în hoteluri și în alte unități care au o funcție similară, atât în Polonia, cât și în străinătate. Or, jurisprudența Curții în contextul furnizării de către o agenție de turism a unei locuințe de vacanță, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 26-28 din prezenta hotărâre, are vocație să reglementeze și situația vânzării de servicii de cazare în hoteluri și în alte unități. În această privință, trebuie de asemenea să se precizeze că diversitatea geografică a hotelurilor și a unităților care fac obiectul acestor servicii ar putea, prin ea însăși, să cauzeze dificultăți practice pe care acest regim special de impozitare urmărește să le evite, conform jurisprudenței menționate la punctul 21 din prezenta hotărâre.

30 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 306 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prestația unei persoane impozabile, care constă în cumpărarea de servicii de cazare de la alte persoane impozabile și revânzarea acestora către alți operatori economici, se încadrează în regimul special de TVA aplicabil agențiilor de turism, chiar dacă aceste servicii nu sunt însoțite de servicii suplimentare.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

31 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

**Articolul 306 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată**

**trebuie interpretat în sensul că**

**prestația unei persoane impozabile, care constă în cumpărarea de servicii de cazare de la alte persoane impozabile și revânzarea acestora către alți operatori economici, se încadrează în regimul special al taxei pe valoarea adăugată aplicabil agenților de turism, chiar dacă aceste servicii nu sunt însoțite de servicii suplimentare.**